

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Brigity Chrastilové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Václava Novotného, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Marie Součkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce **Ing. K. V.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Ostrava, Kosmova 20, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 15, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Praha 5, Nám. 14. října 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2001, č. j. 391/43 718/1999,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Finanční úřad v Klatovech na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 dne 17. 5. 1996 dodatečným platebním výměrem č. j. 12766/920/1996/MP doměřil žalobci daň ve výši 111 168 Kč.

Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 25. 2. 1997, č. j. 1959/110/97, odvolání žalobce zamítlo.

Ministerstvo financí na základě žádosti žalobce povolilo podle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový

řád“ nebo „d. ř.“), rozhodnutím ze dne 8. 7. 1998, č. j. 391/55146/1997, přezkum rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 2. 1997, č. j. 1959/110/97.

Finanční ředitelství v Plzni po provedeném přezkumné řízení rozhodnutím ze dne 12. 1. 1999, č. j. 7528/110/1998, rozhodnutí ze dne 25. 2. 1997 potvrdilo.

Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 18. 5. 2001, č. j. 391/43718/1999, odvolání žalobce zamítlo.

Rozhodnutí Ministerstva financí napadl žalobce žalobou, v níž namítal, že daň mu byla doměřena až po uplynutí lhůty uvedené v § 47 d. ř. Poukazoval rovněž na to, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 31 odst. 5 daňového řádu. Konečně vytýkal, že rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 17. 5. 1996, č. j. 12766/920/1996/MP, je neplatné, neboť ve výroku tohoto rozhodnutí nebyl uveden odkaz na hmotněprávní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, ani číslo účtu příslušné banky; chyběly tak náležitosti požadované § 32 odst. 2 d. ř. a správce daně měl proto sám ověřit ve shodě s ustanovením § 32 odst. 7 d. ř. neplatnost takového rozhodnutí.

Žalovaný se ve vyjádření k žalobě s názorem žalobce neztotožnil. Ohledně neplatnosti platebního výměru konstatoval, že rozhodnutí obsahovalo všechny náležitosti, jež daňový řád v § 32 odst. 2 požaduje, a to včetně odkazu na hmotněprávní předpis – tedy na zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů; rovněž tak uváděl částku doměřené daně a číslo účtu banky, na nějž má být částka zaplacena. Protože strukturu rozhodnutí zákon o správě daní a poplatků nikterak striktně nepředepisuje, tvrdil žalovaný, že namítané rozhodnutí nevykazovalo vady, v nichž by bylo možno dovodit jeho neplatnost.

II.

Nejvyšší správní soud, který věc převzal k dokončení řízení podle § 132 s. ř. s., žalobu rozsudkem ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001-41, zamítl.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ani s námitkou vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty pro vyměření daně podle 47 daňového řádu.

K námitce neplatnosti původního rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech ze dne 17. 5. 1996, č. j. 12766/920/1996/MP, Nejvyšší správní soud uvedl, že daňový řád na rozdíl od správního řádu vyjadřuje striktně nároky na náležitosti rozhodnutí vydaná v daňovém řízení. Mezi základní náležitosti rozhodnutí tak jistě patří i mimo jiné výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena. Podle § 32 odst. 7 daňového řádu pak chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Ze správního spisu však soud zjistil, že rozhodnutí Finančního úřadu v Klatovech, které žalobce označil jako neplatné, nesplňuje podmínky neplatnosti, neboť obsahuje veškeré náležitosti, které daňový řád předepisuje, tj. obsahuje i označení jak hmotněprávní normy, tak procesní normy, podle níž bylo rozhodováno, a rovněž i označení čísla účtu, na který měla

být částka daně uhrazena. V rozhodnutí tedy nechybí žádná žalobcem namítaná základní náležitost a nebylo proto povinností správce daně osvědčit neplatnost takového rozhodnutí. Jak je zřejmé z prosté logiky věci, správce daně by rozhodnutím podle § 32 odst. 7 d. ř. osvědčil pouze neplatnost rozhodnutí, pokud by z důvodu absence některých základních náležitostí nastala. Pokud však správce daně k návrhu daňového subjektu neplatnost svého rozhodnutí neshledá, pak nemá žádnou povinnost vydat rozhodnutí o skutečnosti, že napadené rozhodnutí je platné; zjevně by se totiž jednalo o nadbytečný úkon.

III.

K ústavní stížnosti žalobce – založené především na tvrzeních o nedostatku náležitostí dodatečného platebního výměru podle § 32 odst. 2 d. ř. a o tom, že správce daně dosud o jeho žádosti o ověření neplatnosti nerozhodl, zatímco u obdobně vadného platebního výměru manželky již neplatnost ověřil – ústavní soud rozsudek Nejvyššího správního soudu nálezem ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, zrušil.

V odůvodnění nejprve ocitoval text § 76 s. ř. s. a konstatoval, že dle jeho názoru bylo povinností soudu při přezkoumávání napadeného rozhodnutí zabývat se i tvrzenou neplatností (nicotností) původního rozhodnutí, na základě kterého byla stěžovateli doměřena daňová povinnost, neboť rozhodování o zákonnosti přezkumu nicotného rozhodnutí by postrádalo smysl. V souladu s tímto závěrem se v projednávané věci Nejvyšší správní soud námitkou stěžovatele ohledně neplatnosti dodatečného platebního výměru také zabýval. Poté se Ústavní soud sám jal zjišťovat náležitosti dodatečného platebního výměru. Toto zjišťování vyústilo v závěr o opodstatněnosti tvrzení žalobce ohledně absence hmotněprávního předpisu a čísla účtu peněžního ústavu, na který měl být doplatek daně poukázán. Ústavní soud připomněl nález ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, v němž dovodil, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny právní předpisy (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), podle nichž bylo rozhodováno, tedy, jak zákon o dani z přidané hodnoty (v tehdy projednávaném případě), tak i zákon o správě daní a poplatků, který byl pouze podkladem pro daňové řízení a nikoli pro vyměření a doměření daně z přidané hodnoty. V dalších rozhodnutích (např. III. ÚS 702/01, II. ÚS 702/01) Ústavní soud uvedl, že výrok jako obligatorní součást rozhodnutí počíná předpisem vyměřené daně a končí před poučením správce daně o opravných prostředcích. V daném případě však nejenže Nejvyšší správní soud zcela pominul právní závěry vyslovené v citovaném nálezu Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 31/99, ale především se nevypořádal se stěžejní námitkou stěžovatele, že zákonné náležitosti, tj. hmotněprávní předpis a číslo účtu příslušné banky, nejsou uvedeny přímo ve výroku rozhodnutí. Z dodatečného platebního výměru je přitom zřejmé, že struktura a obsah tohoto rozhodnutí zcela nekoresponduje s konstatováním uvedeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, přičemž právní závěry soudu nejsou v tomto směru nijak odůvodněny. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že v rozhodnutí nechybí žádná základní náležitost, ale nijak se nevypořádal s otázkou, zda rozhodnutí, ze kterého jsou sice patrné obligatorní náležitosti stanovené zákonem, avšak údaje, které ze zákona mají být stanoveny ve výroku rozhodnutí, jsou uvedeny v záhlaví, splňuje podmínky kladené na ně zákonem. Ústavní soud zdůraznil, že hmotněprávní předpis, který je obligatorní součástí výroku rozhodnutí, přitom byl v dané věci zmíněn jen v nadpise (označení) rozhodnutí.

Ustanovení zákona o správě daní a poplatků výslovně nepředepisuje strukturu rozhodnutí, avšak konstrukce rozhodnutí vydávaného v daňovém řízení je zřejmá z ustanovení § 32 odst. 2, které stanoví základní náležitosti rozhodnutí, přičemž pod písm. d) tohoto ustanovení se přesně určuje, co má být obsahem výroku rozhodnutí. Dle názoru Ústavního soudu úmysl zákonodárce jednoznačně stanovit závazný obsah výroku rozhodnutí vyplývá i z jednotlivého výčtu základních náležitosti rozhodnutí, kdy i lhůta k plnění, která je rovněž základní náležitostí rozhodnutí, není povinnou součástí výroku, ale je upravena samostatně pod písm. e) cit. ustanovení.

Ústavní soud za této situace považoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu za nepřezkoumatelné, neboť soud se v rozhodnutí nevypořádal ze základní námitkou stěžovatele ohledně neplatnosti dodatečného platebního výměru. Tím došlo k zásahu do základních práva stěžovatele chráněného čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť toto rozhodnutí nelze hodnotit jako rozhodnutí přezkoumatelné, odpovídající principům řádného a spravedlivého procesu a zákazu libovůle v rozhodování (srov. např. nález Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 271/96). V daňovém řízení lze ukládat povinnosti jen rozhodnutím, a to rozhodnutím s předepsaným obsahem. Povinností soudu v projednávaném případě proto bylo zabývat se zjištěním, zda v případě rozhodnutí předcházejícímu rozhodnutí napadenému správní žalobou byl naplněn smysl ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb., podle kterého musí být z výrokové části rozhodnutí zřejmé, jaká daň byla uložena, podle jakého předpisu správní orgán postupoval, jaká je výše daně, a na účet které banky má být zaplacena.

Vzhledem k důvodu, pro který bylo napadené rozhodnutí zrušeno, se Ústavní soud dalšími námitkami stěžovatele nezabýval. Podotkl však, že nepřípadným se jeví i to, že námitku ohledně porušení mlčenlivosti Nejvyšší správní soud odmítl s poukazem na to, že ji žalobce včas neuplatnil v žalobě. Žalobce totiž při podání žaloby nemohl vědět, kdo bude jednat za žalovaného a zda vůbec k porušení § 24 d. ř. dojde. O tom, kdo za žalovaného jedná, se stěžovatel prokazatelně dozvěděl až z vyjádření žalovaného, které mu soudem doručil přípisem ze dne 29. 4. 2002. Jakkoliv Ústavní soud nesdílel názor žalobce, že v případě postupu správního orgánu, který je v rozporu s § 24 d. ř., (pokud by byl zjištěn), automaticky nejsou dány podmínky řízení před soudem, neboť žalobce v těchto případech má jiné právní prostředky obrany svého práva, nepovažoval za vhodné, aby ze strany orgánu státní moci za uvedené situace byla tato námitka odmítnuta v podstatě formálním způsobem, tj. odkazem na její opožděnost, neboť včasné podání námitky nebylo reálně možné (žalobu žalobce podal Vrchnímu soudu v Praze dne 13. 7. 2001, Ministerstvo financí se prostřednictvím advokáta vyjádřilo dne 28. 2. 2002).

IV.

Usnesením ze dne 5. 1. 2005, č. j. 6 A 76/2001-83, postoupil rozhodující tříčlenný senát věc rozšířenému senátu, protože při předběžné poradě dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru judikovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118.

Spornou se stala otázka posuzování neplatnosti rozhodnutí v daňovém řízení ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu. Zatímco v rozhodnutí ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003-118, ztotožnil Nejvyšší správní soud neplatnost rozhodnutí v daňovém

řízení s jeho nicotností, v souzené věci měl tříčlenný senát za to, že nelze činit rovnítko mezi pojmy nicotnost a neplatnost správních aktů, neboť se jedná o kvalitativně odlišné pojmy. Rovněž instrumenty, které slouží k jejich odstranění, jsou odlišné.

V.

Rozšířený senát věc v souladu s jednacím řádem věc sám projednal a dospěl k tomuto závěru:

Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Totéž platí i o pojmu nezákonnosti, s nímž pracují procesní předpisy, v dané souvislosti zejména soudní řád správní. Je proto zapotřebí rozlišovat mezi nicotností, neplatností a nezákonností správního aktu.

Kategorii nicotnosti správního aktu český právní řád až do přijetí soudního řádu správního výslovně neupravoval. I přes tento zjevný nedostatek s tímto pojmem pracovala doktrína i judikatura; jejich závěry je možno – s výjimkami překonanými změnami v právní úpravě – použít převážně i v současnosti.

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141).

Pojem nicotnosti ve značné hloubce propracovala především judikatura minulých let; k různým aspektům tohoto pojmu se vyjadřovala např. tato rozhodnutí správních soudů: SP č. 1/1993, SP č. 16/1993, SP č. 45/1994, SP č. 49/1994, SP č. 96/1995, SP č. 126/1996, SP č. 163/1997, SJS č. 193/1998, SJS č. 211/1998, SJS č. 214/1998, SJS č. 239/1998, SJS č. 260/1998, SJS č. 261/1998, SJS č. 347/1998, SJS č. 364/1998, SJS č. 410/1999, SJS č. 520/1999, SJS č. 527/1999, SJS č. 570/2000, SJS č. 592/2000, SJS č. 603/2000, SJS č. 631/2002, SJS č. 660/2000, R 11/2000, SJS č. 738/2001, SJS č. 739/2001, SJS č. 846/2001, SJS č. 917/2002, SJS č. 978/2002, SJS č. 1000/2002, č. 20/2003 Sb. NSS, č. 35/2003 Sb. NSS, č. 67/2004 Sb. NSS, č. 199/2004 Sb. NSS, č. 273/2004 Sb. NSS, č. 319/2004 Sb. NSS; z judikatury Ústavního soudu lze poukázat např. na usnesení ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. IV. ÚS 108/2000 (Sb. ÚS sv. 18 č. 17, s. 423) nebo na nález ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01 (Sb. ÚS sv. 28 č. 125, s. 79).

Citovaná judikatura dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání

rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu). Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. V době předcházející účinnosti soudního řádu správního pak soudní praxe nicotná rozhodnutí při neexistenci jiné možnosti jejich odklizení – přestože přísně teoreticky vzato vlastně neexistovala – rušila z důvodu ochrany právní sféry jejich adresáta, neboť správní orgán, který je vydal, by i z takového nicotného rozhodnutí, které nadto mohlo posloužit jako exekuční titul, (byť neprávem) mohl vůči jeho adresátu vyvozovat právní závěry.

Novou úpravu přinesl soudní řád správní. Podle jeho § 65 odst. 1 se může žalobce domáhat vyslovení nicotnosti rozhodnutí správního orgánu. V souladu se závěry, k nimž dospěla právní teorie i praxe, stanovil soudní řád správní v § 76 odst. 2, že k nicotnosti soud přihlíží nejen k námitce žalobce, ale i z úřední povinnosti; toto pojetí se posléze důsledně promítá i do § 109 odst. 3 s. ř. s., ukládajícího Nejvyššímu správnímu soudu povinnost i nad rámec důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti přihlížet k tomu, že napadené rozhodnutí správního orgánu je nicotné. Dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí je nicotné, potom jeho nicotnost svým výrokem v rozsudku deklaruje.

Rozsáhlejší úpravu nicotnosti správních aktů přináší již platný, avšak dosud ještě neúčinný správní řád č. 500/2004 Sb. NSS. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 d. ř. je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku nebo neuvedení čísla účtu či lhůty k plnění) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li např. ve výroku uvedení právních předpisů, nejde zjevně o některý z případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost

rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje [o takový nedostatek by nešlo ani u nepřesného označení daňového subjektu podle § 32 odst. 2 písm. c) d. ř.], či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Obdobně pokud by rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění, ač by jej podle zákona mělo mít, nejde o rozhodnutí nicotné, ale o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krom toho neplatnost rozhodnutí je užší i z hlediska šíře rozhodnutí, u nichž se může uplatnit: neplatným může být pouze rozhodnutí vydané podle daňového řádu, zatímco nicotným může být rozhodnutí jakékoliv. To znamená, že i daňové rozhodnutí může být nicotné; důvodem jeho nicotnosti ovšem nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 d. ř. (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), nýbrž toliko kritéria, jež jako kritéria nicotnosti dovodila judikatura, a z nichž některá do budoucna explicitně stanovuje správní řád.

Ohledně neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. je ovšem zapotřebí uvést, že ani je nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 d. ř. nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Právní názor se nemůže opírat pouze o citaci paragrafů; interpret by měl vědět, proč zákonná ustanovení vyložil tak, jak je vyložil. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku přesného označení příjemce rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. c) d. ř.] je, aby osoba, jíž se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je dlužníkem, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný. Požaduje-li dále např. § 32 odst. 2 písm. d) d. ř., aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, má se tím zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena; pokud tento předpis není uveden v samotném výroku, ale je uveden v jiném místě platebního výměru (např. v záhlaví) tak, že je nepochybné, že daň byla vyměřena právě podle něj, zcela zjevně by neodpovídalo smyslu citovaného ustanovení považovat platební výměr za neplatný, neboť příjemci rozhodnutí se požadované informace beze všech pochybností dostalo. Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku – tedy nejen jeho výroku – nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.

Jak již bylo řečeno, od nicotnosti i neplatnosti je zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat,

že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Z toho se podává, že platební výměr postrádající některou ze základních náležitostí může podle okolností být buď platný nebo neplatný ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. Je-li neplatným, potom může být buď nezákonným pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné vady řízení, nebo dokonce nicotným (tj. neexistujícím), dosahují-li jeho vady takové intenzity, že již o správním aktu vůbec nelze hovořit. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů. Proto je závěr ztotožňující neplatnost s nicotností zjevně mylný.

Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vyhlásí jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Pouze se vysloví nulita takového aktu. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné či nepřezkoumatelné. Ani v těchto případech nelze hovořit o tom, že by soud přihlížel z úřední povinnosti k neplatnosti; soud totiž přihlíží z úřední povinnosti k určitým vadám, které krom toho, že vyvolávají neplatnost, zároveň – a to je pro soudní přezkum podstatné - způsobují nepřezkoumatelnost či nicotnost. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí, a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí – jež je zároveň nezákonným v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Rozšířený senát uzavírá, že nicotnost, neplatnost a nezákonnost správního aktu jsou vzájemně odlišnými kategoriemi, s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění, a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Závěr, že neplatný platební výměr je *per se* nicotný, je tedy z vyložených důvodů neudržitelný.

VI.

Z těchto hledisek přistoupil rozšířený senát i k posouzení námitky, že platební výměr ze dne 17. 5. 1996, č. j. 12766/920/1996/MP, je neplatný, neboť jeho výrok neobsahuje odkaz na hmotněprávní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, a číslo účtu příslušné banky.

Z napadeného platebního výměru vyplývá, že obě náležitosti, jejichž absenci ve výroku žalobce vytýká, jsou uvedeny v záhlaví platebního výměru. To platí jak pro číslo účtu správce daně, tak i pro hmotněprávní předpis, podle něhož bylo rozhodováno. Pod nadpisem *„Dodatečný platební výměr č. 960003278“* je umístěn text *„na daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok (zdaňovací období): 1994“*. Vlastní výrok platebního výměru potom zní: *„Podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se Vám dodatečně vyměřuje daň z příjmů fyzických osob ve výši….“*

Rozšířený senát shora vyložil, že ani k výkladu § 32 odst. 2 d. ř. nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž že je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí, a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla. Takový přístup považuje zdejší soud za přepjatý formalismus.

Smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace je obsažena ve výroku platebního výměru či v jiné jeho části, např. v záhlaví, jako tomu je v souzené věci; rozhodující naopak je, že se této informace žalobci dostalo. Ze záhlaví platebního výměru je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že žalobci byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 1994; z výroku - a ostatně i ze samotného nadpisu – potom vyplývá, že se jedná o platební výměr podle § 46 odst. 7 d. ř., tedy o dodatečný platební výměr. Z platebního výměru tedy nepochybně vyplývá, že žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. za zdaňovací období roku 1994, a to ve výši uvedené ve výroku. Smysl požadavku uvedeného v § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tedy byl naplněn, a platební výměr z tohoto důvodu nelze považovat za neplatný.

Požadavek § 32 odst. 2 d. ř. na uvedení čísla účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, je potom vyloženě technickou záležitostí, která nikterak nezasahuje do právní sféry toho, jemuž se ukládá povinnost předepsanou částku zaplatit. Smysl citovaného požadavku je informativní: ten, kdo má povinnost peněžité plnění zaplatit, na základě této informace ví, na jaký účet je má zaplatit. Pokud tato informace nepochybně vyplývá z jiné části platebního výměru, není důvod proč považovat platební výměr za neplatný. Tak je tomu i v souzené věci, v níž je informace o nejen o čísle účtu správce daně, ale i o peněžním ústavu a jeho pobočce, o konstantním symbolu jak pro platbu platebním příkazem, tak i pro platbu poštovní poukázkou, a o variabilním symbolu, uvedena v záhlaví platebního výměru. Žalobce tedy měl již z textu samotného platebního výměru zcela přesné informace o tom, na jaký účet má předepsanou částku daně zaplatit.

Z napadeného platebního výměru je tedy zřejmé, podle jakých právních předpisů bylo rozhodováno, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši žalobci správce daně vyměřil, a na jaký účet měl žalobce doměřenou částku uhradit; takový platební výměr rozhodně za neplatný považovat nelze.

K celé problematice lze dodat, že výrokem je ta část rozhodnutí, v níž se rozhoduje o subjektivních právech a povinnostech adresáta. Z materiálního hlediska je tedy výrokem

platebního výměru ta část, v níž se daňovému subjektu ukládá povinnost zaplatit daň v určité výši. Údaje o tom, podle jakých předpisů správce daně rozhodoval, a o čísle účtu banky, z obsahového pohledu povahu výroku evidentně nemají. Z tohoto pohledu je tedy zákonný požadavek, aby byly uvedeny přímo ve výroku platebního výměru, zjevně nadbytečný, a lze připustit, aby byly obsaženy i v jiných částech platebního výměru.

Dále se nabízí srovnání s výrokem rozsudku v civilním řízení soudním. Je nepředstavitelné, že by v samotném výroku rozsudku byl citován procesní i hmotněprávní předpis, podle nichž soud rozhodoval (např. civilní řád soudní a občanský zákoník), a že by přesně identifikoval číslo účtu žalobce či jeho zmocněnce, na nějž by žalovaný, jenž neměl ve věci úspěch, byl povinen určitou částku zaplatit. Ani výrok rozsudku civilního soudu ukládající peněžité plnění, který posléze obdobně jako platební výměr může posloužit jako exekuční titul, tedy nikdy neobsahuje náležitosti, jejichž absenci žalobce výroku platebního výměru vyčítal.

Ze všech těchto důvodů má soud za to, že zkoumaný platební výměr neplatný není. Žalobní námitka dovolávající se jeho neplatnosti je tedy lichá.

V situaci, kdy platební výměr není neplatný, správce daně žádné rozhodnutí nevydává. Správce daně by rozhodnutím podle § 32 odst. 7 d. ř. osvědčil pouze neplatnost rozhodnutí; Pokud však neplatnost rozhodnutí neshledá, není povinen vydat rozhodnutí o skutečnosti, že napadené rozhodnutí je platné.

VII.

K námitce, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek rozšířený senát ve shodě s původním rozsudkem uvádí:

V daňovém řízení je každý daňový subjekt jednak povinen daň sám přiznat, a tíží jej tedy břemeno tvrzení, a jednak je povinen toto své tvrzení doložit, tj. nese břemeno důkazní. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň pomocí pomůcek, které má sám k dispozici, nebo které si opatří, a to i bez součinnosti daňového subjektu, tj. stanovit daň náhradním způsobem podle § 31 odst. 5 a § 44 daňového řádu. Teprve kdyby nemohla být daň stanovena dostatečně spolehlivě ani podle pomůcek, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat.

Ze systematiky pořadí možností stanovení daně v § 31 daňového řádu je zřejmé, že za základní metodu stanovení daně považoval zákonodárce dokazování. Daňový základ a daň jsou tímto postupem stanoveny nejpřesněji. Další dvě metody, tj. stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a sjednání daně, jsou metodami náhradními, které přicházejí v úvahu až při vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. Míra jejich přesnosti je pak nepochybně nižší, než u metody předchozí. Pro použití pomůcek pro stanovení základu daně a daně požaduje zákon splnění podmínky, že nelze daň stanovit dokazováním podle odstavců

1 až 4 tohoto ustanovení; předpokladem pro sjednání daně je vedle splnění této podmínky (tedy že nelze stanovit daň dokazováním) ještě další podmínka, totiž že základ daně a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici. Znamená to, že zákon předpokládá, že ke stanovení daňové povinnosti dojde dokazováním, případně za použití pomůcek či na základě sjednání, přičemž použití každé následující metody bude možné pouze při vyloučení metody předchozí.

Z předloženého správního spisu se podává, že žalobcem předložený důkazní prostředek v daňovém řízení, kterým mj. prokazoval svoji daňovou povinnost zdaňovacího období roku 1994, tedy jeho účetnictví, vykazovalo vážné vady, které byly podrobně popsány jak v rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, tak v žalobou napadeném rozhodnutí, v němž žalovaný reagoval na veškeré odvolací body a vysvětlil, v čem přesně spatřoval porušení zákonných povinností žalobce, jenž své účetnictví nevedl způsobem, který mu zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ukládal. Protože bylo prokázáno, že došlo při dokazování samotným žalobcem uváděných skutečností k nesplnění jeho zákonné povinnosti, tedy povinnosti vést účetnictví ve shodě se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vady účetnictví byly tak rozsáhlého rázu, že musel žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatovat, že účetnictví bylo neúplné, nesprávné a věrně nezobrazovalo skutečnosti, které byly jeho předmětem, nebylo možno daňovou povinnost žalobce stanovit dokazováním. Správce daně proto musel přistoupit k náhradnímu (kontumačnímu) řešení, tedy stanovit daň pomocí pomůcek, které měl k dispozici. Takovou pomůckou mohlo být bezpochyby i neúplné účetnictví.

Nelze přisvědčit ani tomu, správce daně měl daňovou povinnost s žalobcem sjednat. Již bylo uvedeno, že daňový řád vychází z posloupnosti způsobů, na základě nichž lze stanovit daň (dokazování, pomůcky, sjednání daně), přičemž je nezbytné respektovat jejich pořadí: lze-li daň stanovit dokazováním, nelze již použít pomůcek či daň sjednat; není-li možno daň stanovit dokazováním pro nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování, lze daň stanovit podle pomůcek; teprve nelze-li daň stanovit ani podle pomůcek, může ji správce daně s daňovým dlužníkem sjednat. Námitka, že správce daně byl povinen základ daně a daň s žalobcem sjednat, by tak mohla být úspěšná pouze tehdy, pokud by nebylo daň možno stanovit ani podle pomůcek. O takový případ však v souzené věci nešlo, jak je zřejmé ze správního spisu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pomůcky, které měl správce daně k dispozici, postačovaly ke stanovení daňové povinnosti žalobce. V postupu žalovaného v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud pochybení.

VIII.

Rozšířený senát se v souladu s právním názorem vyjádřeným v předchozím rozsudku neztotožnil ani s námitkou vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty pro vyměření daně podle § 47 daňového řádu.

Ze správního spisu vyplývá, že rozhodnutím správního orgánu, které pravomocně stanovilo žalobci daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1994, bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 2. 1997, č. j. 1959/110/97. Sám žalobce napadl toto pravomocné rozhodnutí mimořádným opravným prostředkem; žalovaný rozhodl tak, že přezkoumání rozhodnutí podle § 55b d. ř. povolil a uložil správnímu orgánu, aby řízení

doplnil. Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 7. 1998, č. j. 391/55146/1997, o povolení přezkoumání napadeného rozhodnutí byl tedy učiněn další úkon, který směřoval k případnému doměření daně. Lhůta pro vyměření či doměření daně byla tak přerušena a běžela lhůta nová, ve shodě s ustanovením § 47 d. ř. V řízení, v němž Finanční ředitelství v Plzni přezkoumalo své rozhodnutí napadené mimořádným opravným prostředkem, dospělo k závěru, že způsob stanovení i výše daňové povinnosti zůstává beze změny tak, jak bylo rozhodnuto v původním řízení, tedy rozhodnutím ze dne 25. 2. 1997, č. j. 159/110/97, a potvrdilo tak své rozhodnutí ve shodě s ustanovením § 55 b odst. 1 věta poslední d. ř. Daňová povinnost byla žalobci stanovena ve shodě s § 47 d. ř.; Finanční ředitelství v Plzni konstatovalo, že již původním rozhodnutím ze dne 25. 2. 1997, č. j. 159/110/97 byla daňová povinnost stanovena správně; tento výrok ostatně potvrdil žalovaný v rozhodnutí žalobou napadeném.

IX.

Námitku, že žalovaný porušil povinnost mlčenlivosti stanovenou v § 24 d. ř. tím, že si pro zastupování pro řízení před soudem zvolil advokáta, neshledal rozšířený senát důvodnou.

V prvé řadě platí, že vada řízení před správním orgánem je pro soudní přezkum relevantní pouze tehdy, mohla-li mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. To znamená, že musí existovat alespoň teoretická možnost, aby procesní pochybení mělo vliv na přezkoumávané rozhodnutí. Taková možnost ovlivnění rozhodnutí však může nastat z povahy věci pouze tam, kde vada předchází vydání napadeného rozhodnutí, a nikoliv tam, kde správní orgán nejprve rozhodl, a teprve poté porušil některé ustanovení procesního předpisu. Tento závěr se uplatní i v projednávané věci, neboť žalobcem namítané porušení povinnosti mlčenlivosti nastalo nikoliv před vydáním rozhodnutí, jež je předmětem soudního přezkumu, nýbrž teprve v rámci řízení před soudem. V dané situaci tedy neexistuje ani teoretická možnost, že by žalobcem tvrzené porušení § 24 d. ř. mohlo mít jakýkoliv vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.

Z obecnějšího pohledu je evidentní, že proti sobě stojí dva protichůdné zájmy: jednak zájem žalobce na tajnosti informací, jež o něm v daňovém řízení shromáždil správce daně, a jednak zájem na odborném právním zastoupení v řízení před soudem. Otázku, kterému zájmu je v daném případě zapotřebí dát přednost, lze řešit jedině pomocí metod vážení v kolizi stojících zájmů. V tomto směru je – s ohledem na principy rovnosti účastníků řízení před soudem a na zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti advokáta – rozšířený senát přesvědčen, že přednost má zájem na poskytnutí právní pomoci. Jinak řečeno, nechá-li se žalovaný správní orgán v řízení před soudem zastoupit advokátem, neporušuje tím povinnost mlčenlivosti stanovenou v § 24 d. ř. Opačný závěr by zcela evidentně založil nerovnost mezi oběma účastníky řízení před soudem. Ochrana informací o osobě žalobce - daňového subjektu, je přitom plně zajištěna povinností advokáta zachovávat mlčenlivost (§ 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, v platném znění).

X.

Žalobce, který neměl v tomto soudním řízení úspěch nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Podle § 60 odst. 7 s. ř. s., jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele

hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává. Důvodem hodným zvláštního zřetele pro výjimečné nepřiznání náhrady nákladů řízení žalovanému (za zastoupení advokátem) lze spatřovat i ve skutečnosti, že žalovaný je významným ústředním orgánem státní správy. Schopnost a povinnost hájit vlastní rozhodnutí na soudě je v takovém případě integrální součástí řádného výkonu státní správy, k němuž je takový správní úřad dostatečně vybaven. Je tedy patrno, že mu náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že úspěšnému žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. července 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu